

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO QUE NÃO PRATICOU ATOS DE GESTÃO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 135 DO CTN À HIPÓTESE. OUTRAS QUESTÕES PROCESSUAIS<sup>(\*)</sup>**

*Ives Gandra da Silva Martins<sup>(\*\*)</sup>*

Rezam os arts. 109 e 110 do CTN que:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários;

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”;

deixando claro que o Direito Tributário não pode alterar os conceitos, institutos e normas de direito privado, mas pode ofertar efeitos que lhe são próprios<sup>1</sup>.

---

(\*) Parecer.

(\*\*) Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

1 — Hugo de Brito Machado explicita: “Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que ‘a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências

Em outras palavras, não pode o direito tributário conformar institutos que não são peculiares a este ramo do direito público, mas pode definir os efeitos tributários de tais institutos, tendo por limites os expostos na Constituição<sup>2</sup>.

Assim é que, por exemplo, não pode, a norma tributária, incidir sobre o comodato, exigindo-se imposto sobre a renda de rendimentos fictícios transformando esse instituto em locação, pois, nesta hipótese, não estará apenas dando efeitos tributários, mas alterando o próprio instituto (transformação de comodato em locação ou arrendamento). Pode, todavia, tributar os rendimentos de locação, pois tais rendimentos estão no campo de atuação da norma tributária, no que diz respeito a seus efeitos.

Tal limite, postado em nível de norma geral de direito tributário, define quais os impactos das relações econômicas e das relações tributárias em cada ramo do Direito, havendo, pois, campos interditados de atuação e campos próprios de incidências das normas de cada ramo<sup>3</sup>.

---

tributárias'. Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas" (*Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Forense, 1992, p. 67).

- 2 — Aliomar Baleeiro historia a origem do dispositivo, dizendo: "A primitiva redação do projeto Aranha-R.G. Sousa, art. 76, § único, depois de revisto pela Comissão, posta em contraste com o atual art. 110, é também fecunda: 'A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas, a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados na Constituição etc.'. E a Comissão justificava-se: 'Admite o art. 76 (do projeto revisto) o emprego dos princípios gerais do Direito Privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, a que faça referência a Legislação tributária. Mas, ressalva, no § único, a possibilidade de definição própria aos efeitos fiscais' (Trabalhos da Comissão Especial do CTN, cit., p. 183).

A redação vitoriosa no texto do CTN, conquanto fiel à idéia originária, pôs em primeiro plano a preponderância do Direito Privado no campo que aquele diploma lhe reconhece. Ao invés de enfatizar a possibilidade da modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmou a sua eficácia, embora a limitando, e resguardando a alteração dos efeitos do intérprete precavido" (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, 1981, p. 445).

- 3 — José Eduardo Soares de Melo interpreta os referidos dispositivos, dizendo: "Embora prestigiem os postulados básicos do Direito Privado, uma vez que a lei tributária grava o objeto das relações jurídicas que se encontram postas pelo Direito Privado, tem-se entendido a finalidade da norma tributária como inscrita num contexto econômico.

Nesse sentido, aponta-se que o denominado fato gerador da obrigação sempre representa um fato econômico, um signo presuntivo de riqueza, a própria capacidade contributiva do sujeito passivo da mesma obrigação.

A norma tributária — como espécie de um preceito jurídico — deve estar fundada e obedecer às normas e princípios constitucionais, todos de índole eminentemente jurídica.

Mizabel Derzi aponta que, embora o interesse do Direito esteja fulcrado no resultado econômico, 'a interpretação de uma lei deve se nortear por critérios jurídicos'; na mesma trilha Heinrich Beisse, quando aduz que 'a interpretação das leis tributárias está subordinada aos princípios da teoria geral do Direito'. Isto decorre da unidade da ordem jurídica (unidade do Direito)" (*Curso de Direito Tributário*, vol. 1, Cejup, 1995, p. 181).

Ora, os arts. 138 e 158 da Lei de Sociedade por Ações e o art. 135 do CTN dispõem sobre responsabilidades que pertinem às áreas próprias de atuação de cada ramo do direito.

Desta forma, para efeitos do direito mercantil, isto é, para relações de natureza comercial, prevalecem as responsabilidades definidas nos arts. 138 e 158 da Lei das S/As, estando os dispositivos assim versados:

“Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

§ 1º O conselho de administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da companhia privativa dos diretores.

§ 2º As companhias abertas e as de capital autorizado terão, obrigatoriamente, conselhos de administração”;

“Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I. dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II. com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato à assembléia geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto”<sup>4</sup>.

Em relação, todavia, ao direito tributário, isto é, às normas de direito tributário, as responsabilidades dessa natureza são definidas pelo art. 135 do CTN, assim descrito:

“São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I. as pessoas referidas no artigo anterior; II. os mandatários, prepostos e empregados; III. os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Como se percebe, diferentes as dicções, diversas as responsabilidades, distintas as obrigações. A própria hierarquia das normas é diferente. O discurso mercantil é veiculado por lei ordinária. O discurso tributário, por lei com eficácia de complementar, que não pode ser alterada por qualquer lei ordinária<sup>5</sup>.

---

4 — Paulo Salvador Frontini comenta-o dizendo: “A atuação do administrador, na sociedade anônima, não deve apenas situar-se no âmbito de suas atribuições; deve também conformar-se ao espírito destas. A observância dos limites objetivos das atribuições erige-se em aspecto formal da legalidade dos atos praticados pelo administrador. O respeito às superiores finalidades dessas atribuições revela o aspecto ideológico, substancial, dessa legalidade.

O administrador que violentar o aspecto formal ensejará a caracterização de uma nulidade; o que atentar contra a essência dessa legalidade, fraudando seu espírito, estará incidindo em desvio de poder.

Já elaborado pelo direito administrativo, o conceito de desvio de poder e as implicações de sua ocorrência foram validamente analisados por J. Cretella Júnior. Como precioso subsídio à interpretação do art. 154 da nova Lei das Sociedades Anônimas, vale reproduzir a definição oferecida pelo ilustre professor: “desvio de poder é o uso indevido, que a autoridade administrativa faz do poder que lhe é conferido, para atingir finalidade pública ou privada, diversa daquela que a lei preceituara”.

Não é difícil, guardadas as devidas proporções, adaptar essa noção à vida societária, e compreender que o legislador instituiu novos horizontes sob os quais se deve examinar, na forma e no fundo, o desempenho dos administradores da companhia (“Responsabilidade dos Administradores em Face da Nova Lei de Sociedade por Ações”, in *Revista do Direito Mercantil* 26, pp. 41/42)” (*Comentários à Lei das Sociedades por Ações*, Co-ed. IASP/Editora Res. Tributária, 1982, p. 119).

5 — Escrevi: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo. É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera

No primeiro comando normativo, claramente a responsabilidade diz respeito à ação comercial. É, portanto, mais ampla, até porque também no direito privado a exegese é mais elástica, lá não prevalecendo os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal<sup>6</sup>.

No segundo comando, a responsabilidade é limitada, muitos autores entendendo que nem de solidariedade cuida, visto que fala em responsabilidade pessoal e não solidária. E, em face das regras hermenêuticas que regem a interpretação do Direito Tributário, a meu ver, os limites da inelasticidade da exegese terminam por gerar a inteligência de cada dispositivo.

Ora, o art. 135 faz clara menção a

“atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou estatutos”,

isto é, deixa livre de dúvidas o fato de que só a *prática do ato* é gerador da responsabilidade. Em outros termos, apenas quem está na *administração executiva* é dire-

própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

O ordenamento jurídico dos países civilizados hospeda normas de princípios, de integração, de organização, de comportamento e sancionatórias.

As primeiras são aquelas plasmadas na Constituição. As de integração são normas que permitem a fluência do sistema constitucional vinculado à prática das normas comportamentais. As de organização dizem respeito àquelas produtoras, executoras e fiscalizadoras da ordem jurídica e as sancionatórias aquelas aplicadas a punir ou premiar comportamentos legais.

Os direitos individuais são normas superiores que exteriorizam princípios constitucionais. Apesar da resistência de certos autores à expressão ‘normas constitucionais’, a matriz da expressão autoriza sua utilização. As leis de organização judiciária ou que conformam o Poder Público, habilitando-o a exercer as funções que lhe são próprias, estão entre as normas de organização, sendo de comportamento as que permitem, proíbem ou se omitem a regular a ordem. São sancionatórias aquelas que punem o descumprimento ou premiam (sanções premiais) determinados comportamentos.

A utilização no campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o sistema plasmado na Constituição tenha textura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar uma garantia de estabilidade do sistema, não permitindo que cinco mil municípios, vinte e seis estados e a União tenham sistemas próprios, assim como do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., Tomo I, Saraiva, pp. 73/75).

- 6 — Escrevi: “Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua *Sainz de Bujanda* (*Hacienda y Derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no Direito Tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo

tor ou gerente ou representante de direito privado, pode ser responsabilizado. Não os conselheiros que, como o próprio nome indica, podem dar conselhos administrativos, mas não exercem a administração da empresa, esta exercida pelos *diretores, gerentes ou procuradores*<sup>7</sup>.

É relevante verificar as diferenças da dicção. A amplidão da responsabilidade mercantil não foi albergada pela norma tributária, que faz expressa menção à responsabilidade *pessoal*, à prática de atos lesivos ao erário, por infração à lei, contrato social ou estatutos, ou a excesso de poderes e, por fim, não elenca *conselheiros* entre os responsáveis perante o Fisco nas dívidas tributárias da empresa. Nem se diga que a lei das S/As é posterior ao CTN, razão pela qual o CTN não cuidou de conselheiros. Se pretendesse o Congresso estender a responsabilidade do art. 135 também a conselheiros, teria que editar uma nova lei complementar para a hipóte-

a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

A exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se a da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): “É daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de *Werner Flume*, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”. (Grifos meus).

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (“Legislação tributária, tipo legal tributário”, in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e *Gerd W. Rothmann* (“O Princípio da Legalidade Tributária, in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade. É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e, finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (*Resenha Trib.*, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)” (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1982, pp. 57/58).

7 — Escrevi: “Os textos do anteprojeto e do projeto pretendiam abranger uma responsabilidade tanto de pessoas jurídicas quanto de pessoas naturais, mas quanto às pessoas jurídicas, o texto codificado excluiu sua participação do elenco acobertado. Tal restrição, a nosso ver, representou a clara demonstração de que a responsabilidade das pessoas físicas seria excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas.

Por outro lado, contrariamente ao dispositivo anterior em que o legislador fala em responsabilidade solidária, o dispositivo comentado fala apenas — e a nosso ver de forma incisiva e definitiva — em responsabilidade pessoal.

se, visto que lei ordinária é insuficiente para alterar princípios estabelecidos por lei complementar.

Pela dicção do art. 135 do CTN, portanto e nitidamente, os conselheiros de administração não são responsáveis tributários, mormente quando não praticaram quaisquer atos que possam originar lesão aos interesses do Erário<sup>8</sup>.

O elemento, todavia, fundamental, a nosso ver, reside no fato de cuidar o artigo de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, *mas exclusivamente os representantes*.

Por esta razão, julgou legítima a solidariedade quanto aos atos culposos, porque praticados por imperícia, negligência, imprudência ou mesmo omitidos, e limitou esta responsabilidade (art. 134). As mesmas pessoas, todavia, se praticando atos lesivos ao Fisco, dolosamente, se procurarem responsabilizar seus representantes, tal responsabilização inviabilizar-se-á pela clara formulação legal, fazendo-os pessoalmente responsáveis e excluindo as outras pessoas da relação jurídico-tributária, por decorrência criada.

De notar-se que fala a lei em 'excesso de poderes' e 'infração à lei, contrato social ou estatutos', o que vale dizer, à lei emanada dos poderes públicos e aquela válida apenas entre os particulares, por acordo mútuo, como seriam os estatutos sociais de uma sociedade por ações ou o contrato social de uma sociedade de pessoas.

Ora, sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber: os diplomas protetores da vida societária são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está, como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora.

Sob este aspecto, parece-nos sadia a orientação legislativa em tornar para estes casos: a) pessoal; b) total e c) exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas, enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes delinquentes das obrigações tributárias. De notar-se, finalmente, que quando fala a lei em pessoas jurídicas de direito privado, exclui todas as de direito público, inclusive, a nosso ver, as sociedades de economia mista, com tratamento próprio da administração pública" (*Direito Tributário*, n. 3, José Bushatsky Editor, 1975, pp. 292/293).

- 8 — Já o Tribunal Federal de Recursos exigia o ônus da prova da prática de ato para responsabilizar o administrador: "REMESSA EX OFFICIO 82.748 — REG. 3480488/SP.

Relator: O Sr. Ministro Torreão Braz

Remetente: Juízo de Direito da 1ª Vara Cível de Campinas-SP

Partes: Anézio Pinheiro e União Federal

Advogados: Dr. Norberto Pinto de Carvalho e outro

EMENTA: — *Execução fiscal. Sócio de sociedade por quotas de responsabilidade limitada.*

— O sócio-gerente é sujeito passivo da obrigação tributária, por substituição, podendo ser citado e ter seus bens penhorados, sem necessidade da prévia apuração dos atos a que alude o art. 135, caput, do CTN.

— Entretanto, embargada a execução, cabe ao exequente o ônus de provar, além da condição de dirigente, que a imposição tributária resultou de ato praticado pelo referido sócio com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

— Sentença confirmada.

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a Sexta Turma do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, confirmar a sentença remetida, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 11 de março de 1985 (data do julgamento)" (Grifos meus) (DJU 02/05/85).

Não se pode interpretar o direito tributário à luz do direito mercantil, aplicando normas de direito comercial não existentes no direito tributário, como não se pode aplicar princípios de direito tributário ao direito comercial, que deve ser interpretado à luz de seus próprios dispositivos, e não dos daquele ramo do direito<sup>9</sup>.

O que fica claro nas duas dicções, é que a responsabilidade tributária é regida pelo art. 135 do CTN e não pelo art. 158 da lei das sociedades por ações, valendo aquele para o campo específico ao direito tributário e este para o direito mercantil<sup>10</sup>.

Quem é conselheiro de administração e não pratica atos lesivos ao interesse do Erário, não pode ser responsabilizado com base no art. 135 do CTN, por não ser gerente, diretor ou procurador e por não ter praticado atos de gestão<sup>11</sup>.

A própria jurisprudência da Suprema Corte já tem excluído sócios quotistas e diretores — isto é, participantes de sociedades de pessoas ou de diretoria de socie-

---

9 — No mesmo sentido: “APELAÇÃO CÍVEL N. 74.908 — REG. 2538857/RJ.

Relator: O Sr. Ministro Torreão Braz

Apelante: União Federal

Apelado: Mariano Leanza

Advogados: Dr. Paulo Roberto Moreira de Rezende e outros

EMENTA: — *Execução fiscal. Sociedade por quotas de responsabilidade limitada.*

— O sócio que não exerce a gerência da firma não é sujeito passivo da obrigação tributária por substituição (CTN, art. 135; Lei n. 6.830/80, art. 4º, inciso V; Decreto n. 3.708/19, art. 10).

— Sentença confirmada.

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a Sexta Turma do Tribunal Federal de Recursos, à unanimidade, negar provimento à apelação e confirmar a sentença como se remetido fora, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei. Brasília, 20 de março de 1985 (data do julgamento)”.  
10 — “*Execução fiscal — Sociedade por quotas de responsabilidade limitada — Inviabilidade de penhora sobre bens de sócio.*

— Na execução fiscal contra sociedades por quotas de responsabilidade limitada, é inviável a penhora sobre bens particulares dos sócios. Não se confundem estes com a sociedade, não respondendo, portanto, por seus débitos (STF, Ac. unân. da 1ª T., publ. em 11/03/83 — RE 94.870-8 — Rel. Min. Oscar Corrêa — Estado do Rio de Janeiro X Panificação São Paulo Ltda. — Adv. Merônia Coelho Amorim” (Coad 10105, p. 353).

11 — “RE 94.918-6/RJ — Rel.: Min. Djaci Falcão. Recte.: Estado do Rio de Janeiro (Adv. Merônia Coelho Amaral). Recda.: Fábrica de Grampos Natal.  
DECISÃO: Adiado o julgamento por haver pedido vista o Ministro Décio Miranda, depois do voto do Relator que não conhecia do recurso, Segunda Turma, 09/10/81.  
DECISÃO: Não conhecendo recurso, vencido o Ministro Décio Miranda, Segunda Turma, 15/12/81.  
EMENTA: Sociedade por quotas de responsabilidade. Penhora. Os bens particulares do sócio não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo se houve prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário não conhecido”.



dades por ações e não de conselhos — que não tenham praticado atos de gestão, como são os casos dos diretores industriais ou técnicos, que se dedicam à parte empresarial<sup>12</sup>.

Ora, se até sócios quotistas e diretores — estes nominalmente citados no art. 135 do CTN — se não participarem de atos de gestão praticados por outros sócios ou diretores (comercial, financeiro etc.) são excluídos da responsabilidade, segundo a interpretação do Pretório Excelso, que dizer de conselheiros de administração<sup>13</sup>.

Tenho para mim, portanto, que a interpretação do art. 135 do CTN deve se conformar exclusivamente a seu discurso, vedada a incursão por normas próprias de outros ramos do direito para, por integração analógica, que é interdita pelo art. 108, § 1º, do CTN, aplicar-se princípio que no caso é de direito comercial, ao direito tributário<sup>14</sup>.

Neste campo, portanto, somente *diretores, gerentes ou procuradores* que tenham praticado atos lesivos ao Erário, por excesso de poderes ou infringência

12 — “RECURSO EXTRAORDINÁRIO 94.697/RJ.

Relator: O Sr. Ministro Cordeiro Guerra

Recorrente: Estado do Rio de Janeiro — Recorrida: Maguinha Indústria e Comércio de Malhas Ltda.

*Executivo Fiscal.* Somente os bens particulares do sócio, que exerça ou tenha exercido a gerência da sociedade, podem ser penhorados por dívidas desta, e, assim mesmo, quando tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social (RREJ: 76.538, 79.249, 80.249, 81.827, 83.357 e 85.463). RE não conhecido” (Grifos meus) (RTJ 101, p. 1.263).

13 — “AGRAVO DE INSTRUMENTO 45.888/PE (Reg. 6122728). Relator: Min. Jarbas Nobre — Agravante: União Federal — Agravada: Construtora Abreu Ltda.

EMENTA: *Execução fiscal. Sociedade por quotas de responsabilidade limitada.*

I — O sócio dirigente de uma sociedade por quotas é sujeito passivo da obrigação tributária, como responsável por substituição (CTN, art. 135, inciso III).

II — Aplicabilidade do disposto no art. 568, inciso V, CPC, ou art. 4º, inciso V, da Lei 6.830/80, sem necessidade de constar o seu nome do título extrajudicial (certidão de inscrição do débito na dívida ativa).

III — Nessa qualidade, pode ter seus bens penhorados, independentemente de ação prévia para apuração de responsabilidade, certo, entretanto, que essa matéria poderá ser debatida e examinada nos embargos do executado.

IV — Agravo a que se dá provimento.

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a Sexta Turma do TFR, por unanimidade, dar provimento ao agravo, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Custas, como de lei.

Brasília, 27/03/85 (data do julgamento)” (DJU, p. 7.900).

14 — O art. 108, § 1º, do CTN tem a seguinte dicção: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

à lei, contrato social ou estatutos, podem ser responsabilizados tributariamente<sup>15</sup>.

Isto posto, é de se entender que a pretendida responsabilização solidária dos consulescentes não se sustenta.

Nitidamente, não praticaram atos de gestão. Nunca assinaram qualquer documento, cheques, nem determinaram a condução de qualquer negócio da empresa. Por amizade, cederam seu nome ao Conselho de Administração, tendo sido excluídos um ano após, exatamente por nunca terem sequer exercido esta função.

Como pretender o Fisco — não por força do art. 135 do CTN, que não lhe dá suporte, mas por força dos arts. 138 e 158 da Lei das S/As, que não se aplica ao Direito Tributário, além de não ser lei complementar — estender a responsabilização por pretendida inadimplência da empresa, aos conselheiros — não diretores, gerentes ou procuradores — que nunca exerceram a função, nunca geriram a empresa, nunca assinaram qualquer documento? Como entender que são responsáveis, por “ficção” criada e por “integração analógica” de dispositivo da legislação comercial, quando o próprio CTN veda a integração analógica para exigir-se tributos?<sup>16</sup>

---

15 — P. R. Tavares Paes ensina: “Para a ação de execução há o Fisco para atender à concorrência de todos os fatores e de todos os requisitos da ação. A responsabilidade dos administradores ou gerentes, na forma cânone do art. 135, deve ser oriunda de ato obrado com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, cabendo sempre ao Fisco o ônus da prova. Absolutamente certo Roberto V. Calvo ao entender ser cabível o mandado de segurança contra despacho judicial que deferir a citação de sócio ou acionista e a penhora de seus bens particulares, sem a prévia comprovação pelo sujeito ativo de estarem presentes todas as condições exigidas pela lei, pois o despacho é ilegal (“Responsabilidade tributária”, Revista cit., p. 282) (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª ed., Saraiva, 1986, p. 144).

16 — Celso Ribeiro Bastos ensina: “A analogia consiste em estender a solução prevista na lei, para um caso, a outro, que, nada obstante diferente, guarda com o primeiro nítidos traços de assemelhação. A analogia diferencia-se claramente da interpretação extensiva. Esta consiste em distender a abrangência da norma no maior grau possível, para abarcar dentro dela, todas as hipóteses passíveis de subsunção. É dizer, pela interpretação extensiva, aplicam-se à norma situações ainda por ela enquadráveis. Já na analogia, isso não ocorre. O fato é reconhecido como fora da abrangência da norma. Acaba por receber a incidência do preceito por força da sua presença ou semelhança. Como observa Ruy Barbosa Nogueira: “Na chamada interpretação por analogia fica patente: a) que o caso não está compreendido no quadro da lei; b) mas pretende que deve ser tratado como se estivesse, por ser concretamente análogo” (*Curso de Direito Tributário*, cit., p. 113).

Depois de se ter enfatizado tanto no princípio da legalidade, poderia parecer estranho que fosse cabível a cobrança de um tributo por mera analogia. De fato, não é bem assim que as coisas se passam. O próprio Código Tributário Nacional, no mesmo art. 108, § 1º, deixa certo que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, 1991, pp. 187/188).

Tenho para mim, de resto, à luz da jurisprudência do Pretório Excelso, que quem não praticou ato de gestão não é diretor, gerente ou procurador, também não é responsável nem pessoal, nem solidário por delitos de empresa, razão pela qual a resposta que oferto à primeira questão é no sentido de que não há apoio legal para atribuir, a membro do Conselho de Administração, responsabilidade pessoal e solidária por débitos fiscais da empresa, sendo este o caso dos consulentes.<sup>17</sup>

17 — “*Embargos de terceiro em execução fiscal. Responsabilidade tributária. Acionista. Inexistência.*”

Embargos de terceiro. Execução Fiscal. Mero acionista de sociedade anônima. Responsabilidade tributária por substituição. Inocorrência. A responsabilidade tributária atinge o diretor, gerente ou representante da sociedade anônima, não o mero acionista. Exegese do art. 135, inciso III, do CTN. *No caso, inexistia a comprovação inequívoca de que o embargante era gestor dos negócios da empresa executada.* Proveniente da apelação. Procedência dos embargos para tornar insubsistente a penhora sobre linha telefônica” (Grifos meus) (Ac. un. da Segunda T. do TRF da 5ª R. — AC 16.970/PE — Rel. Juiz Nereu Santos, j. 29/11/94 — Apte.: Márcio de Albuquerque Nascimento; Apda.: Fazenda Nacional — DJU 2, 24/02/95, p. 9.645 — ementa oficial);

“*Execução fiscal. Sociedade limitada. Responsabilidade de sócio. Requisitos.*”

*Sem a prova de que o sócio da empresa executada agiu de modo contrário à lei não é possível recaia a penhora na execução fiscal sobre os bens daquele.* A simples inadimplência no pagamento de obrigações — entre as quais as tributárias —, por parte da pessoa jurídica, não acarreta a responsabilidade pessoal do sócio, se a sociedade é de responsabilidade limitada, eis que a lei exige, para tanto, a prática de atos com excesso de poderes, ou com infração da lei, do contrato ou dos estatutos” (Ac. un. da Primeira C. Civ. do TJ/CE — AC 20.919 — Rel. Des. Ernani Barreira Porto — j. 05/04/93 — Apte.: Antonio Joaquim de Mesquita Farias; Apda.: Fazenda Pública Estadual — DJ/CE, 15/06/93, p. 5 — ementa oficial) (Grifos meus);

“*Responsabilidade tributária. Sócio. Princípio subjetivo.*”

O princípio básico da co-responsabilidade dos sócios, na execução fiscal, não é objetiva, mas sim subjetiva, fundada em conduta dolosa concreta, que não se confunde com o simples inadimplemento. *Ou seja, não ocorre essa responsabilidade pela simples falta de pagamento do imposto, devido pela sociedade*” (Grifos meus) (TJ/SP — Ac. unân. da Décima Segunda Câmara. Civ. julg. em 06/12/94 — Ap. 233.937-2/8 — Santa Isabel — Rel. Des. Carlos de Carvalho);

“*Execução Fiscal. Responsabilidade tributária. Quotista sem poder de administração.*”

Tributário. Exclusão de responsabilidade tributária. Mero quotista, sem poderes de administração. A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, isto é, seus sócios-gerentes; *essa solidariedade não expande aos meros quotistas, sem poderes de gestão. Recurso especial conhecido e provido*” (Grifos meus) (Ac. un. da Segunda T. do STJ — REsp 40.435/SP — Rel. Min. Ari Pargendler — j. 07/11/96 — Recte.: Roseli Rossi; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo — DJU-1, 25/11/96, p. 46.173 — ementa oficial);

“*Responsabilidade tributária. Sócio-gerente, diretor ou equivalente. Dissolução irregular da sociedade. CTN, art. 135. Exegese.*”

No que concerne ao segundo quesito, é de se observar que o art. 5º, inciso II, da Lei 1.533, de 31/12/51, veda o cabimento de mandado de segurança quando o ato judicial possa ser modificado por via recursal, ao dispor:

“Art. 5º Não se dará mandado de segurança quando se tratar: I. ...; II. de despacho ou decisão judicial, quando haja recurso previsto nas leis processuais ou possa ser modificado por via de correção.”

A Súmula 267 do STF igualmente afasta a possibilidade de essa garantia constitucional ser utilizada quando existam meios processuais adequados a se obter a revisão do ato judicial, ao estabelecer que:

“não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correção”.

---

Tributário. Sociedade limitada. Responsabilidade do sócio pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica (CTN, art. 173, inciso III). I — O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Uma não responde pelas obrigações da outra. II — Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (Dec. 3.708/1919 — art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital. III — O CTN, no inciso III do art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. *Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.* IV — Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica. V — *A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica*” (Grifos meus) (Ac. un. da Primeira T. do STJ — REsp 86.439/ES — Rel. Min. Humberto Gomes de Barros — j. 10/06/96 — Rectec.: Estado do Espírito Santo; Recdos.: José Clovis da Rosa e outros — DJU-I, 1º/07/96, p. 24.004 — ementa oficial);

“Recurso Especial 33.526/SP (93.816-3)

Relator: Exmo. Sr. Min. Ari Pargendler

Recorrente: INSS Inst. Nac. de Seguridade Social

Recorrido: Seisaku Saito

Advts.: Drs. Maria Magdalena R. R. Brangati, Ruy Machado Tápias e outros

EMENTA: Tributário. Exclusão de responsabilidade tributária. Mero quotista, sem poderes de administração.

*A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz à responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, isto é, seus sócios-gerentes; essa solidariedade não se expande aos meros quotistas, sem poderes de gestão. Recurso Especial não conhecido pela letra a; conhecido, mas improvido pela letra c.* ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso pela letra a e conhecendo pela letra c, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Min. Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Hélio Mosimann e Peçanha Martins. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Min. Antônio de Pádua Ribeiro.

Brasília, 23 de maio de 1996 (data de julgamento)” (Grifos meus) (DJU, 17/06/96, Seção 1, n. 115, p. 21.472).

A exata inteligência desse verbete foi, entretanto, aclarada pela própria jurisprudência do STF, que admite o mandado de segurança quando o ato judicial, por comportar recurso sem efeito suspensivo, for passível de acarretar à parte lesão de difícil reparação<sup>18</sup>.

Com base nesse entendimento, consolidou-se, em nossos Tribunais, jurisprudência no sentido do cabimento do *mandamus* contra decisão judicial, com a finalidade de assegurar efeito suspensivo a recurso normalmente dele despedido, uma vez demonstrado o *fumus boni iuris* e o dano irreparável ou de difícil reparação, ou a iminência deste<sup>19</sup>.

A proliferação de mandados de segurança para esse fim foi tamanha, que o legislador ordinário, reconhecendo que decisões interlocutórias podem gerar situações de grave lesão às partes do processo, conferiu ao agravo de instrumento a possibilidade de receber efeito suspensivo, alterando, pela Lei n. 9.139, de 30/11/95, os arts. 558 e 527, inciso II, do CPC.

Atualmente, portanto, a atribuição de efeito suspensivo a essa espécie recursal não está mais limitada às hipóteses exaustivas antes elencadas no art. 558 da lei adjetiva, de vez que a elas foi acrescentada norma aberta, no sentido de que esse efeito estende-se a "outros casos dos quais possa resultar lesão grave e de difícil reparação, sendo relevante a fundamentação".

Aliás, tanto a doutrina quanto a jurisprudência evoluíram no sentido de que não basta conferir às partes o direito de recorrer. A elas têm que ser fornecidos meios para que o eventual resultado do recurso possa ser concretizado.

Trata-se de raciocínio que se alicerça no poder cautelar do juiz, consagrado em nossa lei adjetiva e que alçou *status* constitucional ao ser garantida, no art. 5º, inciso XXXV, da Lei Maior, a inafastabilidade de adequada tutela jurisdicional, inclusive para repelir ameaça de lesão, o que assegura os meios de viabilização prática dos resultados pretendidos através do acesso ao Judiciário<sup>20</sup>.

18 — RTJ 70/504, 72/743, 81/879, 84/1.071, 89/159, 91/181, 94/274, 95/335, 07/916, 103/215, 111/1.376; v. tb. RT 503/222, 521/270, 592/257; JTA 56/140.

19 — RSTJ 11/204, STJ-RT 666/175, RTFR 69/135, 111/353, 113/421, 150/411, 156/395, RT 497/49, 499/66, 504/70, 510/59, 510/127, 511/58, 511/230, 512/91, 513/72, 513/75, 514/86, 517/54, 520/75, 523/128, 523/130, 524/59, 528/57, 531/68, 531/71, 533/54, 535/72, 591/87, 614/152, RF 259/165, 269/287, RJTJESP 48/225, 49/216, 50/276, JTA 50/69, 63/245, 89/275, 94/100.

20 — Eduardo Talamini, em artigo intitulado "A Nova Disciplina do Agravo e os princípios constitucionais do processo" (*Revista do Advogado* 48, julho/96, p. 27) assim se pronuncia sobre a interpretação das alterações introduzidas no perfil desse recurso: "Com tudo isso, quer-se chegar ao seguinte ponto: a simples possibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo, nos casos em que haja relevância e urgência, não eliminará a utilização do mandado de segurança contra ato jurisdicional. Restariam, sempre, os casos em que não se busca a suspensão do cumprimento da decisão agravada e, sim, um efeito que se poderia chamar de "ativo".

Diante disso, reconhecendo que não é apenas o efeito suspensivo que se presta a garantir o resultado dos recursos, os Tribunais vêm concedendo — nos agravos de instrumento, ofertados de decisões que deixem de conceder a providência pleiteada pelo recorrente — o resultado prático do provimento do recurso (“efeito ativo”) sempre que sua realização apenas quando do julgamento, possa resultar inócu<sup>21</sup>.

No caso da presente consulta, o meio adequado é a interposição de agravo de instrumento contra o despacho do juízo de 1º grau que deferiu a inclusão dos membros do conselho de administração no pólo passivo de processo de execução, em solidariedade ao contribuinte primário.

Na oportunidade da interposição do recurso perante o Tribunal, deverão os recorrentes pleitear o *efeito suspensivo* ao recurso, enfatizando os graves danos que para eles advirão da manutenção da decisão atacada, a par de ressaltar os relevantes fundamentos jurídicos denotadores da insubsistência do ato judicial recorrido.

Na hipótese, entretanto, de o Relator do agravo de instrumento vir a negar a atribuição do efeito suspensivo ao recurso, abrir-se-á, para a consulente, a via ex-

---

Assim, de duas uma: (a) ou se interpreta teleologicamente o novo art. 558 do CPC, entendendo-se que ele autoriza não só a suspensão “do cumprimento da decisão” agravada (como diz literalmente o preceito), mas também a própria concessão antecipada da providência negada pelo órgão *a quo* e que se busca através do recurso; (b) ou, para esses casos (que tendem a ser cada vez em maior número, sobretudo após a realista adoção generalizada da tutela de urgência em nosso sistema), continuará sendo usado o mandado de segurança. A mesma *ratio* que se põe para a admissão da suspensão do cumprimento da decisão agravada existe para autorizar a concessão antecipada da providência ativa que a decisão agravada negou: a garantia do resultado do recurso”.

- 21 — A Juíza Lúcia Valle Figueiredo assim decidiu no Agravo de Instrumento 35.599 (DJU de 1º/03/96, p. 11.139): “.... se trata de agravo de instrumento interposto contra ato judicial que negou liminar em *writ*, objetivando....

Pretende a agravante, neste Tribunal, seja dado provimento ao presente recurso para o fim de reformar a decisão agravada.

Reconheço presente o relevante fundamento, pois pretende a agravante discutir fundamentalmente a infringência do princípio da igualdade na tributação....

Assim, pois, concedo ao agravo efeito ativo, modificando, pois, nesta via recursal, a decisão de S. Exa., o Sr. Juiz Substituto da 18ª Vara Federal, para suspender a exigibilidade do crédito tributário referente ao aumento da alíquota sem critério de discrimen, devendo recolher a exação com base na alíquota de 8%.

Comunique-se ao Sr. Juiz que teve agravada sua decisão.

Intime-se a agravada, nos termos do inciso III do art. 527 do CPC...” (in DJU — 1º/03/96, S.2, p. 11.139)”.

cepcional do mandado de segurança que continua cabível contra ato judicial ilegal ou emanado com abuso de poder<sup>22-23</sup>.

---

22 — José Rogério Cruz e Tucci, no trabalho sobre a atividade decisória do Relator do Agravo de Instrumento, publicado na *Revista do Advogado* 48, julho/96, p. 57, assim conclui: “Emerge claro, pois, o intuito da reforma em tela, no sentido de obstar, em princípio, a impetração do mandado de segurança para o atingimento daquela finalidade, qual seja, a concessão excepcional de efeito suspensivo ao recurso de agravo de instrumento.

E o emprego anômalo do *writ* que se pretendeu eliminar.

Endossando opinião generalizada de que a atuação do relator, quanto à suspensão da eficácia da decisão agravada, nada tem de discricionária, entendemos que restaria ao agravante, uma vez ilegalmente rejeitado o pedido de concessão liminar, a via excepcional do mandado de segurança para se obter tal providência.

De idêntico modo, o agravado, que se reputar lesado com o deferimento daquele pleito, também poderá valer-se do *mandamus*.

Desnecessário frisar que, nesta hipótese, continua tendo integral aplicação a tese pela qual é admitida a impetração de mandado de segurança contra ato judicial independentemente da interposição do recurso cabível, se evidente a ilegalidade ou o abuso de poder”.

23 — *Vide* decisão do STJ in RT 657/159.